



RETTSMØTERAPPORT

i sak E-7/23

ANMODNING til EFTA-domstolen etter artikkel 34 i Avtalen mellom EFTA-statene om opprettelse av et Overvåkningsorgan og en Domstol fra Borgarting lagmannsrett i saken mellom

ExxonMobil Holding Norway AS

og

Staten v/Skatteetaten,

om tolkningen av artikkel 31 i Avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde i forbindelse med nasjonale regler om konsernbidrag.

I Innledning

1. Ved brev 20. juni 2023, registrert ved EFTA-domstolen 27. juni 2023, fremsatte Borgarting lagmannsrett en anmodning om rådgivende uttalelse i saken den har til behandling mellom ExxonMobil Holding Norway AS («EMHN») og den norske stat v/Skatteetaten. Den nasjonale saken gjelder om EMHN kan kreve fradrag for et grenseoverskridende konsernbidrag på NOK 900 000 000 ytet til datterselskapet ExxonMobil Danmark ApS («EMD») i inntekståret 2012.

2. Hovedspørsmålet i saken er om EMD har lidt et «endelig tap», og om kravet om skatteplikt i Norge etter de norske regler om konsernbidrag er forenlig med artikkel 31 i Avtalen om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde («EØS-avtalen» eller «EØS»).

II Rettslig bakgrunn

EØS-rett

3. EØS-avtalen artikkel 31 nr. 1 lyder:

I samsvar med bestemmelsene i denne avtale skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium. Dette skal gjelde også adgangen til å opprette agenturer, filialer eller datterselskaper

for så vidt angår borgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat som har etablert seg på en av disse staters territorium.

Etableringsadgangen skal omfatte adgang til å starte og utøve selvstendig næringsvirksomhet og til å opprette og lede foretak, særlig selskaper som definert i artikkel 34 annet ledd, på de vilkår som lovgivningen i etableringsstaten fastsetter for egne borgere, med forbehold for bestemmelsene i kapittel 4.

4. EØS-avtalen artikkel 34 lyder:

Når det gjelder anvendelsen av bestemmelsene i dette kapittel, skal selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium, likestilles med fysiske personer som er statsborgere i EFs medlemsstater eller EFTA-statene.

Ved selskaper skal forstås selskaper i sivil- eller handelsrettslig forstand, herunder også kooperative selskaper, samt andre juridiske personer i offentlig- eller privatrettslig forstand, unntatt dem som ikke driver ervervsmessig virksomhet.

Nasjonal rett¹

5. Norsk lov 26. mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt («skatteloven»). Saken gjelder inntektsåret 2012, og det er derfor skatteloven slik den lød i 2012 som er relevant.

6. Skatteloven § 10-2, med overskriften «Fradrag for konsernbidrag», lød i 2012:

(1) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan kreve fradrag ved inntektslikningen for konsernbidrag så langt dette ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, og for så vidt konsernbidraget ellers er lovlig i forhold til aksjelovens og allmennaksjelovens regler. Likestilt selskap og sammenslutning kan kreve fradrag for konsernbidrag i den utstrekning aksjeselskap og allmennaksjeselskap kan gjøre det. Bestemmelsen i § 10-4 første ledd annet punktum gjelder likevel ikke når et samvirkeforetak yter konsernbidrag til et foretak som inngår i samme føderative samvirke, jf. samvirkeloven § 32.

(2) Det kan ikke kreves fradrag i inntekt som skattlegges etter reglene i petroleumsskatteloven. Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag til dekning av underskudd i virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven §§ 3 og 5. Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag til dekning av underskudd som etter § 14-6 femte ledd ikke kan fremføres til fradrag i senere år.

¹ Alle engelske oversettelser av nasjonale bestemmelser er uoffisielle.

7. Skatteloven § 10-3, med overskriften «Skatteplikt for mottatt konsernbidrag», lød i 2012:

(1) Konsernbidrag regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren i samme inntektsår som det er fradragberettiget for giveren. Den del av konsernbidraget som giveren ikke får fradrag for på grunn av reglene i § 10-2 annet ledd eller fordi det overstiger den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, er ikke skattepliktig for mottakeren.

(2) Konsernbidrag regnes ikke som utbytte i forhold til reglene i §§ 10-10 til 10-13.

8. Skatteloven § 10-4, med overskriften «Vilkår for rett til å yte og motta konsernbidrag», lød i 2012:

(1) Giver og mottaker må være norske selskaper eller sammenslutninger. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper må tilhøre samme konsern, jf. aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3, og morselskapet må eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, jf. aksjeloven § 4-26 og allmennaksjeloven § 4-25. Kravene må være oppfylt ved utgangen av inntektsåret. Det kan ytes konsernbidrag mellom selskaper hjemmehørende i Norge selv om morselskapet er hjemmehørende i en annen stat, dersom selskapene ellers tilfredsstiller kravene.

(2) Utenlandsk selskap hjemmehørende i land innenfor EØS anses likestilt med norsk selskap hvis:

a. det utenlandske selskapet tilsvarende et norsk selskap eller sammenslutning som nevnt i § 10-2 første ledd,

b. selskapet er skattepliktig etter § 2-3 første ledd b eller petroleumsskatteloven § 2, jf. § 1, og

c. det mottatte konsernbidrag er skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren.

(3) Giver og mottaker må levere oppgaver etter ligningsloven § 4-4 nr. 5.

9. Skatteloven § 10-5, med overskriften «Konsernbidrag til utenlandsk datterselskap» og som trådte i kraft fra inntektsåret 2021, lyder:

(1) Et morselskap kan kreve fradrag for konsernbidrag til utenlandsk datterselskap når morselskapet dokumenterer at vilkårene i denne paragrafen er oppfylt, og konsernbidraget i tillegg oppfyller vilkårene for fradrag i § 10-2.

(2) Datterselskapet må

- a. tilsvare selskap mv. som omfattes av § 10-1 første ledd, og
- b. være hjemmehørende, reelt etablert og ha drevet reell økonomisk aktivitet i en annen EØS-stat.

(3) Morselskapet må ved utgangen av inntektsåret konsernbidraget ytes for, eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet og ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Fradrag for konsernbidrag gis ikke dersom morselskapet eier datterselskapet gjennom selskap som er hjemmehørende i en annen utenlandsk stat enn datterselskapet.

(4) Konsernbidraget må dekke et endelig underskudd hos datterselskapet. Et underskudd anses endelig når følgende vilkår er oppfylt:

- a. Det er ikke, har ikke vært, og kan ikke bli mulig for datterselskapet eller noen annen å få fradrag for underskuddet i den staten datterselskapet er hjemmehørende.
- b. Grunnen til at underskuddet ikke kan fradras av datterselskapet, er en annen enn at det mangler en rettslig mulighet til dette, eller at muligheten til å fradra underskuddet er tidsmessig begrenset.
- c. Virksomheten i datterselskapet er opphørt, og det er satt i gang en prosess for å likvidere datterselskapet umiddelbart etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for.
- d. Datterselskapet er likvidert innen utgangen av året etter det inntektsåret konsernbidraget ytes for.

Vurderingen i bokstav a og b skal gjøres på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Muligheten til å utnytte underskuddet skal vurderes fra det tidspunktet underskuddet oppstod.

(5) Fradraget kan ikke overstige det laveste beløpet av underskuddet beregnet etter henholdsvis norske skatteregler og skattereglene i datterselskapets hjemstat. Beregningen skal gjøres på grunnlag av situasjonen ved utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Underskudd oppstått etter dette tidspunktet, regnes ikke med. Ved beregningen skal det ses bort fra underskudd, herunder latent tap, som er oppstått før eiervilkårene i tredje ledd ble oppfylt.

(6) Det endelige underskuddet reduseres når det i løpet av de siste fem inntektsårene medregnet det inntektsåret konsernbidraget ytes for, har skjedd følgende overføringer mellom datterselskapet og selskap mv. som det er i interessefelleskap med:

- a. Datterselskapet har overført eiendel eller forpliktelse med latent gevinst, og den latente gevinsten er ikke skattlagt hos datterselskapet. Det

endelige underskuddet reduseres da med et beløp tilsvarende den latente gevinsten på overføringstidspunktet.

b. Datterselskapet har blitt tilført eiendel eller forpliktelse med latent tap, og det latente tapet er fradratt hos datterselskapet innen utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Det endelige underskuddet reduseres da med et beløp tilsvarende den latente gevinsten på overføringstidspunktet.

c. Datterselskapet har overført eiendel eller forpliktelse og fått fradrag i forbindelse med overføringen innen utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Det endelige underskuddet reduseres da med et beløp tilsvarende det fradragsførte beløpet.

(7) Fradraget gis med virkning for det inntektsåret konsernbidraget ytes for.

(8) Oppstår det netto skattepliktig inntekt i datterselskapet etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for, skal denne inntektsføres hos morselskapet i det inntektsåret inntekten oppstod. Tilsvarende inntektsføring skal skje dersom det etter utgangen av det inntektsåret konsernbidraget ytes for er foretatt overføring som nevnt i sjette ledd. Ved beregningen av netto skattepliktig inntekt etter første punktum skal det ses bort fra det mottatte konsernbidraget. Inntektsføringen etter dette leddet skal ikke overstige fradraget for konsernbidrag.

(9) Retten til fradrag faller bort dersom datterselskapet ikke er likvidert innen utgangen av året etter det inntektsåret konsernbidraget ytes for. Dette gjelder likevel ikke dersom offentligrettslig regulering eller andre tvingende hensyn tilsier at likvidasjonen tar lengre tid, og likvidasjonen gjennomføres uten unødig opphold. Bortfall etter dette leddet skjer ved endring av skattefastsettingen for det inntektsåret morselskapet fikk fradrag for konsernbidraget.

(10) Dersom det gjennomføres en endelig endring av datterselskapets skattefastsetting i hjemstaten som medfører at hele eller deler av underskuddet ikke kan anses som endelig, skal fradraget for konsernbidrag reduseres tilsvarende.

III Faktum og saksgang

10. EMHN er et holdingselskap for ExxonMobil-konsernets norske virksomhet, som også inkluderer datterselskapene ExxonMobil Nordic AS og Esso Norge AS, samt konsernselskapene ExxonMobil Exploration and Production Norway AS og ExxonMobil Production Norway Inc. med flere. Alle selskapene er indirekte eid av ExxonMobil Corporation i USA (konsernspissen i ExxonMobil-konsernet), som driver med verdensomspennende olje- og energivirksomhet. Per 31. desember 2012 eide EMHN 100 % av aksjene i EMD, selskapet som det aktuelle konsernbidraget ble overført til.

11. EMD ble etablert som et dansk aksjeselskap (anpartsselskab) den 24. juli 1964. Virksomheten besto av salg av importerte kjemikalier og smøreolje til det danske markedet. Opprinnelig drev selskapet også med drift av bensinstasjoner og raffinering av oljeprodukter. Rundt år 2000 bygget EMD i tillegg opp en betydelig holdingvirksomhet, inkludert finansiell lånevirkosomhet til andre selskaper i ExxonMobil-konsernet. Som ledd i den omfattende holding- og finansielle lånevirkosomheten opparbeidet EMD et betydelig underskudd. Ved utløpet av 2011 hadde EMD et fremførbart underskudd på DKK 2 071 155 306.

12. Over årene ble det gjennomført omfattende omstruktureringer i ExxonMobil-konsernet. I tillegg ble den kommersielle virksomhet overført til en SalesCo-modell, som innebar at salg av smøremidler og sentraliserte støttefunksjoner ble lagt under ett selskap, Belgian ExxonMobil Petroleum and Chemical BVBA («EMPC»). Kontrakter og annen tilhørende virksomhet i Danmark ble overdratt til EMPC ved avtale av 24. februar 2005. Etter dette tidspunkt foresto EMD hovedsakelig markedsførings- og salgssupport for EMPC overfor danske kunder, i tillegg til enkelte støttefunksjoner knyttet til markedsanalyser og teknisk informasjon. EMD foresto ikke lenger direkte salg.

13. Som ledd i nedskaleringen ble eiendom som hadde tilhørt EMD solgt og fraflyttet. Omorganiseringen medførte at den nordiske virksomheten som samlet smøreoljevirkosomheten, ble lagt under EMHN. Styret i EMHN besluttet å etablere et nytt datterselskap, ExxonMobil Nordic AS («EMN»), som skulle koordinere ExxonMobils smøreoljeaktiviteter i hele Norden, herunder forestå de resterende aktivitetene som EMD tidligere hadde utført. Også støttefunksjonene, som var lagt til EMD, ble overført til EMN.

14. Beslutningen om å avvikle EMD ble fattet av styret i EMHN 19. desember 2012, og samme dag ble EMD informert om restruktureringsplanen som innebar opprettelsen av EMN, inkludert overføringen av EMDs aktiviteter til EMN, og tilhørende avvikling av EMD. Samme dato foreslo styret i EMHN å yte et konsernbidrag på NOK 900 000 000 til delvis dekning av underskuddet i EMD. Forslaget ble vedtatt på ekstraordinær generalforsamling i EMHN samme dag. Styret i EMD ble informert om det vedtatte konsernbidraget samme dag, og besluttet å akseptere og inkludere beløpet som skattbar inntekt for 2012. Årsoppgjøret for 2012 fra danske skattemyndigheter viser at konsernbidraget inngår i EMDs skattbare inntekt på DKK 915 423 543. Inntekten er anvendt mot underskudd fra tidligere år og reduserte dermed selskapets underskudd fra DKK 2 071 155 306 ved utgangen av 2011 til DKK 1 155 731 763 ved utgangen av 2012.

15. En begrenset del av EMDs virksomhet ble videreført i første kvartal 2013. Den 22. mars 2013 ble det inngått salgavtale (DK Asset Purchase Agreement) mellom EMD og EMN. Total salgssum utgjorde EUR 427 514. Innen utgangen av første kvartal 2013 var alle serviceavtaler overført til EMN i tråd med salgavtalen. Den 1. april 2013 sendte EMD ut informasjon om avviklingen av EMD og den medfølgende overføring av virksomheten til EMN til alle kontraktsparter, leverandører og den nordiske smøreoljevirkosomheten.

16. Den 5. april 2013 sendte EMD brev til Skattecenteret Fredensborg for å informere om innmatsoverføringen. Det ble samtidig sendt rapport til Skatteetaten i Danmark vedrørende merverdiavgiftsunntak. Ved ekstraordinær generalforsamling 21. mai 2013 ble det formelt vedtatt i EMDs organer at selskapet skulle avvikles, og selskapet endret navn til ExxonMobil Danmark Aps likvidation. Ved ekstraordinær generalforsamling 11. desember 2013 ble likvidasjonen konstatert gjennomført, og selskapet var endelig oppløst. Samme dato ble selskapet avregistrert hos Erhvervsstyrelsen.

17. EMHN innga selvangivelse 27. juni 2013. Konsernbidraget ble fradragsført og selskapets alminnelige inntekt for inntektsåret 2012 ble oppgitt til NOK 299 706 834. Ved brev 25. februar 2014 mottok EMHN varsel fra skattekontoret om at EMHNs ligning for inntektsåret 2012 ble vurdert endret. EMHN sendte svar på Skattekontorets varsel om vedtak 31. mars 2014. Skattekontoret etterlyste ytterligere informasjon og dokumentasjon i brev 12. mai 2014, som EMHN besvarte 20. juni 2014.

18. Den 18. desember 2014 traff skattekontoret vedtak om endring av EMHNs ligning for inntektsåret 2012, og det er dette vedtaket Borgarting lagmannsrett skal vurdere lovligheten/gyldigheten av. I vedtaket avslås fradraget for konsernbidraget ytet til EMD, med den konsekvens at den alminnelige inntekt for 2012 økte fra NOK 299 706 834 til NOK 1 199 706 834. Den prinsipale begrunnelsen for avslaget var at det ikke var adgang til å tilkjenne konsernbidrag når EMD var hjemmehørende i Danmark. Den subsidiære avslagsgrunnen var at det uansett ikke forelå et «endelig tap», jf. unntaket i Marks & Spencer-dommen (sak C-446/03).

19. Ved brev 20. juni 2023, registrert ved EFTA-domstolen 27. juni 2023, anmodet Borgarting lagmannsrett EFTA-domstolen om en rådgivende uttalelse. Lagmannsretten har forelagt EFTA-domstolen følgende spørsmål:

1a. Utelukker eksistensen av inntekter i datterselskapet, selv minimale, i inntektsåret etter det året det kreves fradrag for, anvendelsen av «endelig tap»-unntaket oppstilt i EFTA-domstolens dom E-15/16 Yara og rettspraksis som det der vises til, eller må det konkret vurderes om datterselskapets fortsatte inntekter faktisk kommer til å redusere dets underskudd, eventuelt den delen av underskuddet som det kreves fradrag for?

1b. Hvis svaret på spørsmål 1a er at det kreves en konkret vurdering av datterselskapets fortsatte inntekter, bes EFTA-domstolen om å angi hvor sannsynlig det må være at inntektene faktisk kommer til å redusere underskuddet, om reduksjonens størrelse er av betydning, samt hvilke momenter som særlig vil være av relevans ved vurderingen.

2. Er det forenlig med EØS-avtalen artikkel 31 og 34 å kreve at anvendelsen av «endelig tap»-unntaket forutsetter at likvidasjonsprosessen er formelt besluttet umiddelbart etter utløpet av inntektsåret det kreves fradrag for?

IV Skriftlige innlegg

20. I medhold av artikkel 20 i EFTA-domstolens vedtekter og artikkel 90 nr. 1 i EFTA-domstolens rettergangsordning er skriftlige innlegg inngitt av:

- EMHN, representert ved advokat Hugo P. Matre,
- den norske stat, representert ved Ida Thue, som partsrepresentant,
- Tysklands regjering, representert ved Johannes Möller og Ralf Kanitz, som partsrepresentanter,
- EFTAs overvåkingsorgan («ESA»), representert ved Claire Simpson, Kyrre Isaksen, Hildur Hjørvar og Melpo-Menie Joséphidès, som partsrepresentanter, og
- Europakommisjonen («Kommisjonen»), representert ved Wim Roels og Paulina Carlin, som partsrepresentanter.

V Fremsatte forslag til svar

EMHN

21. EMHN anmoder EFTA-domstolen om å besvare de forelagte spørsmålene på følgende måte:

- 1a. Anvendelsen av «endelig tap»-unntaket oppstilt i EFTA-domstolens dom i sak E-15/16 Yara og rettspraksis som det vises til der er ikke utelukket hvor et datterselskap har selv minimale inntekter i inntekståret etter det året det kraves fradrag for.*

Det må foretas en konkret vurdering av om datterselskapets fortsatte inntekter faktisk kommer til å redusere dets underskudd, eventuelt den delen av underskuddet som det kreves fradrag for.

- 1b. Ettersom svaret på spørsmål 1a er at det må foretas en konkret vurdering av datterselskapets fortsatte inntekter, må den nasjonale domstol, basert på nasjonale bevisregler, vurdere om forekomsten av eventuelle inntekter skaper en usikkerhet for om selskapet som har lidt tapet på noen måte kan utnytte tapet som omfattes av det grenseoverskridende konsernbidraget.*

- 2. Det er ikke forenelig med EØS-avtalen artikkel 31 og 34 å kreve som en forutsetning for anvendelsen av «endelig tap»-unntaket at likvidasjonsprosessen er formelt besluttet umiddelbart etter utløpet av inntektsåret det kreves fradrag for.*

Den norske stat

22. Den norske stat anmoder EFTA-domstolen om å besvare de forelagte spørsmålene på følgende måte:

1. *Eksistensen av inntekter i datterselskapet, selv minimale, i inntektsåret etter det år det kreves fradrag for, utelukker anvendelsen av «endelig tap»-unntaket oppstilt i EFTA-domstolens dom i sak E-15/16 Yara og rettspraksis som det vises til der.*
2. *Det er forenlig med EØS-avtalen artiklene 31 og 34 å kreve at anvendelsen av «endelig tap»-unntaket forutsetter at likvidasjonsprosessen er formelt besluttet umiddelbart etter utløpet av inntektsåret det kreves fradrag for.*

Tysklands regjering

23. Tysklands regjering anmoder EFTA-domstolen om å besvare de forelagte spørsmålene på følgende måte:

Artikkel 31, lest i sammenheng med artikkel 34, i EØS-avtalen om etableringsfriheten er ikke til hinder for en nasjonal regel som den den foreliggende sak gjelder, som fastsetter at det ikke kan kreves fradrag for grenseoverskridende konsernbidrag ytet til datterselskaper hjemmehørende i en annen EØS-stat, selv om de utgjør endelig tap.

ESA

24. ESA anmoder EFTA-domstolen om å besvare de forelagte spørsmålene på følgende måte:

1. *Under omstendigheter som dem hovedsaken gjelder, er EØS-avtalen artiklene 31 og 34 ikke til hinder for anvendelsen av nasjonale regler om konsernbidrag som fastsetter at både giver og mottaker må være skattepliktige i den aktuelle EØS-stat. Slike krav er imidlertid i strid med EØS-retten hvis tapet det utenlandske datterselskap har lidt, er endelig. Slikt tap vil kun anses som endelig dersom morselskapet kan vise at dets datterselskap har uttømt mulighetene for å ta hensyn til underskuddet, og at det ikke foreligger noen muligheter for å ta hensyn til underskuddet i den EØS-stat datterselskapet er hjemmehørende i, i fremtidige inntektsår, verken for datterselskapet selv eller for en tredjepart. Eksistensen av selv minimale inntekter i inntektsåret etter det år det kreves fradrag for, gjør at tapet ikke vil være endelig.*
2. *Det er forenlig med EØS-avtalen artiklene 31 og 34 for en EØS-stat å kreve som bevis for at et tap er endelig, at likvidasjonsprosessen for datterselskapet er formelt besluttet umiddelbart etter utløpet av inntektsåret det kreves fradrag for.*

Kommisjonen

25. Kommisjonen anmoder EFTA-domstolen om å besvare de forelagte spørsmålene på følgende måte:

1. *Det er forenlig med EØS-avtalen artiklene 31 og 34 å forutsette at eksistensen av inntekter i datterselskapet, selv minimale, i inntektsåret etter det år det kreves fradrag for, utelukker anvendelsen av unntaket for «endelig tap» oppstilt i EFTA-domstolens dom i sak E-15/16 Yara og rettspraksis som det vises til der.*
2. *Det er forenlig med EØS-avtalen artiklene 31 og 34 å kreve at anvendelsen av «endelig tap»-unntaket forutsetter at likvidasjonsprosessen er formelt besluttet umiddelbart etter utløpet av inntektsåret det kreves fradrag for.*

Páll Hreinsson
Saksforberedende dommer